

ヒューマンリソース戦略と管理会計

山下 千 丈

要 旨

業績向上のために、戦略と統合したヒューマンリソース・マネジメント（HRM）が求められている。本稿は、まず、戦略への統合と HR 施策間の統合という外部整合性と内部整合性を備えた全体的統合を目指すコンフィギュレーション・アプローチをベースに、HR 戦略をコントロールとリソースの二つの視点から類型化を行っている。そして、各モデルとそれぞれにおいて用いられる管理会計ツール適用の特徴を明らかにし、課題を指摘している。環境変化が激しい状況において、HR 戦略も環境に適応して変化せざるを得ず、従って、それに対する管理会計ツールの適用方法も多様となり、さらに柔軟性が求められる。本稿は、管理会計ツールの有効性をさらに高めていくことを模索するための端緒を開くことを意図している。

I は じ め に

現在の知識経済において、知識やブランドなどの「目に見えない資産」が競争優位の主要な源泉である。この「目に見えない資産」を創り出し、利用するのは人であることから、人がビジネスの成功にとっての鍵になってきている。人の管理は、個人を対象とするパーソナル・マネジメントから経営資源としての人的資源（ヒューマンリソース, Human Resource, 以下では HR と略する）を対象とするヒューマンリソース・マネジメント（Human Resource Management, 以下では HRM と略する）へと変化し、さらに戦略に貢献できる戦略的 HRM が求められている。本稿では、戦略と HRM の関係、HR 戦略の類型化と各モデルに求められる管理会計ツール適用の特徴とその課題について述べていく。

II 戦略とヒューマンリソース・マネジメント

1 戦略的ヒューマンリソース・マネジメント（戦略的 HRM）

戦略的 HRM は、業績向上のために戦略と HRM を統合させるプロセスである。HR が競争優位の源泉であり、HR 機能が戦略的役割を果たし、その成果が業績の向上に繋がることが前提となっている。新製品などによる技術上の優位は、一度達成されたとしても簡

単にその優位性を失ってしてしまうため、持続的競争優位を獲得するためには従業員の知識やスキルなどの知的資産の強化に注意を向けざるを得なくなる。戦略的 HRM は、個人レベルの成果に対する個々の HR 施策の効果に焦点をおく伝統的なアプローチとは異なり、マクロ的な視点から HR に係る諸活動を特定の「システム」として捉え、組織レベルでの業績への効果に焦点を当てるものである¹⁾。

戦略的 HRM では、企業の外部環境として競争市場が想定され、環境に適応し競争市場で生き残るために、戦略が策定され実行されることになる。戦略的 HRM は持続的競争優位の獲得手段として、戦略と HRM の整合に焦点を当て、HRM の成果が業績の向上に資することを検証するものである。従って、業績の向上が「システム」に対する評価であり、個々の HR 施策の成果である労働生産性の向上、従業員満足度の向上、離職率の低下などは、組織業績に対する中間変数として位置づけられる。

戦略的 HRM は、持続可能な競争優位を成し遂げるための体系であり、HRM 施策を戦略に関連付けるプロセスである。そのためには、個々の HR 施策ではなく、HR 施策の組み合わせである「システム」として HRM を捉え、組織全体レベルにおいて戦略の実行に際して最善となる HRM を編成することで必要である。

2 戦略への戦略的 HRM の整合性

戦略と戦略的 HRM との関係については、ベストプラクティス・アプローチ (Best practices approach)、コンティンジェンシー・アプローチ (Contingency approach)、コンフィギュレーション・アプローチ (Configurational approach) の三タイプに分類することができる²⁾。

(1) ベストプラクティス・アプローチ

すべての状況や組織に対して、普遍的で効果的な最善の HR 施策が存在するというアプローチである。代表的なものとして、Walton の「労働力のマネジメントにおけるコミットメント戦略」が挙げられる³⁾。参加施策による従業員のコミットメント獲得が、組織の有効性を増大させるという前提に基づいている。1970年代の米国製造業における製造現場で試みられ、従業員との長期的関係を維持する視点から、教育を通じて育成される有能な従業員が競争企業との差別化を行うためのコア・コンピテンシーとしている。労働力のマネジメント戦略は、製造業における科学的管理法を代表とする20世紀初頭からの伝統的なコントロール戦略からコミットメント戦略へ進化していくというものである。

表1に見られるように、コミットメント戦略は、従業員間の相互信頼や目標の共有、階層のフラット化、チームをベースにした組織業績への共同責任などがオペレーションの基礎になる。そこでは、生産業務とメンテナンス業務の統合など個人の職務範囲は拡がり、

表1 労働力に対する戦略

	コントロール戦略	コミットメント戦略
職務設計	<ul style="list-style-type: none"> ・個人の関心は、自身の職務を遂行することに限定 ・細分化された職務 ・計画と実行の職務分離 ・個人単位の責任 ・固定された職務内容 	<ul style="list-style-type: none"> ・個人の責任をシステム全体としての業績に拡大 ・業務全体の強調と強化 ・計画と実行を職務として統合 ・チームとしての責任 ・柔軟性のある職務内容
業績への期待	<ul style="list-style-type: none"> ・最低限の個人業績を基準とする ・基準に応じた安定が望まれる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ストレッチな目標が期待される
組織設計	<ul style="list-style-type: none"> ・階層のある構造とトップダウン ・調整とコントロールは、ルールと手続きに基づく ・職位による権威が強調される 	<ul style="list-style-type: none"> ・フラットな組織と相互に影響を与えるシステム ・調整とコントロールは共通の目標と価値に基づく ・問題解決、有用な情報と専門性が重視される
報酬	<ul style="list-style-type: none"> ・個人インセンティブとなる変動給 ・職務の評価に基づく報酬 	<ul style="list-style-type: none"> ・チームの業績を重視する変動報酬、プロフィットシェアリング ・スキルと専門性に基づく報酬
雇用保障	<ul style="list-style-type: none"> ・変動費としての取り扱い 	<ul style="list-style-type: none"> ・高コミットメントは退職回避、再雇用につながる ・教育と従業員定着が優先される
従業員参加	<ul style="list-style-type: none"> ・従業員の参加は非常に限定的 ・参加することによるリスク ・必要な情報のみを提供 	<ul style="list-style-type: none"> ・従業員の参加が望まれる ・広範な情報の共有
労使関係	<ul style="list-style-type: none"> ・敵対的な関係、利益の対立 	<ul style="list-style-type: none"> ・相互依存的な関係、共同での計画作成と問題解決

(出所) Walton (1985, p.81) より抜粋

現状維持だけでなく業務改善に繋がる行動が求められる。ビジネスの理解のための社内ローテーションが実施され、将来へのキャリア開発がオープンになる。

HR 施策は、組織行動論に基づく QWL (Quality of Working Life) の施策が中心となり、HR 施策の成果は、労働生産性の向上、遅刻・欠勤・離職者の減少、職務満足の増大などの行動成果が重視される。従来、コントロール戦略が最適であると考えられてきた流れ作業的大量生産方式であっても、作業方法の改善による組織業績への貢献といった要求が生まれており、コミットメント戦略の有効性に期待が寄せられ、コミットメント戦略への移行は当時のアメリカ経済の構造的変化に応じた歴史的な要請とも捉えることができる。

コントロール戦略では、職務は固定的・限定的であり、プロセスに対するインプットとそのアウトプットの関係は強いという特徴から、その標準の設定と差異分析を中心としたコントロールが有効であった。コミットメント戦略への移行に伴って、コントロールは従

業員に関する要素を考慮しなければならず、従業員に対する投資効果を考慮することや、従業員が参加することによる双方向のシステムを構築することにより学習の機会を多く持ち、改善を継続していくことが求められる。

(2) コンティンジェンシー・アプローチ

多様な競争戦略が存在することを前提とし、組織業績の向上のために、戦略別に整合した HRM を構築するというアプローチである。企業環境は、競争市場が想定され、競争市場で競争優位を獲得する手段が戦略であり、HRM はその競争戦略の遂行を支援する戦略的な役割が要求される。HR 施策は、主に採用、評価、報酬、人材開発といった職務領域に限定されており、その成果として、従業員の業績向上が企業の競争優位を導くということが前提になっている。例えば、表 2 に示すように、多角化の進行度合いをもとに、それぞれの戦略に整合した HRM が存在することが提唱されている⁴⁾。

多角化が進展することにより、組織や管理構造は事業部制組織、さらには国や地域的な拡大を伴ったグローバル組織へと移行することになる。事業部制組織においては、事業部の権限拡大により迅速な意思決定が可能になり、事業部別責任会計が実施され、事業別の業績責任が明確となる。事業部制における業績評価においては、人件費を含む本社費や共通費の配賦方法、社内振替価格の設定が評価制度の設計にあたってのポイントになる。グ

表 2 戦略と組織構造にリンクした HRM

	単一製品市場	単一製品・垂直統合（多角化）	買収による非関連分野への進出	内部成長と買収による関連分野の多角化	多様な製品とグローバルビジネス
組織	機能別組織	機能別組織	自己完結的	多事業部制	グローバル組織
採用	機能別選考：選考基準は未確立、主観的判断	機能別選考：標準的な選考基準は未設定	機能別選考：事業により程度は異なる	機能及びゼネラリスト指向	機能及びゼネラリスト指向の体系的基準
評価	主観的：個人的コンタクトによる評価	客観的：生産性やコストに基づく	客観的：投資収益や収益性に基づく	客観的：投資収益や収益性と共に組織貢献度という主観的评价	客観的：投資収益や製品／地域別収益性等の多様な評価基準
報酬	不明確な分配規定、温情主義的	業績や生産性に基づく	投資収益や収益性に基づく定式的報酬	高ボーナス：収益と組織貢献に対する主観的基準	多くの目標による
人材開発	システム的でなく、職務経験を通じ、単一職能に焦点化	機能別人材開発が基本、異動による若干のゼネラリスト育成	機能間の異動によるが、その事業部内のみ	機能・事業間を横断した人材開発	機能・事業・国を横断した人材開発

（出所）Fombrun, Tichy, and Devanna（1984, pp. 38-39）より抜粋

ローバル組織においては、地域と事業という二つの切り口からのコントロールが求められ、組織構造もマトリックス組織を採用している企業が多く、コントロールはより複雑になり、業績評価も国・地域を横断した世界的な標準と各国・地域に特有な評価とをバランスよく織り込んでいかなければならない。

(3) コンフィギュレーション・アプローチ

競争市場を企業環境とし、戦略との整合という外部整合と HRM 施策間での整合という内部整合の二つの整合に焦点を当てるアプローチである。競争優位の獲得手段として、HRM の企業業績に対する貢献を重視し、HRM システムを個々の施策の集合ではなく、組織目標の達成を可能にするための計画的な施策の編成であるとする。最善の HRM は限定的ではなく、外部環境や内部環境に従ってその都度策定される戦略に基づいて、HRM は構築されなければならない。結果として、全体の整合性が図られなければならない。

従って、コンフィギュレーション・アプローチは、ベストプラクティス・アプローチの内部適合とコンティンジェンシー・アプローチの外部適合といった両アプローチをベースとして、外部整合と内部整合を有する全体的統合 HRM システムが企業業績の向上に貢献するというものであり、両アプローチに比べ、より戦略実現に貢献できるアプローチであるといえる。また、両アプローチとの違いとして、企業調査を通じて業績との関係を検証し、その有効性を確認する試みがなされていることが挙げられる。

Ⅲ HR 戦略の類型化

外部整合と内部整合を求めるコンフィギュレーション・アプローチをベースとして HR 戦略の類型化を行うために、コントロールとリソースという二面を類型化のための視点としていく。HR 戦略は、HR 施策に関する意思決定システムであり、職務設計、採用、評価、人材開発などの機能をコントロールするための指針を意味する。

コントロールは目標達成のために測定・評価を行い、必要とされる意思決定を行っていくことであるが、意思決定のためには管理会計システムからの情報の提供が必要であり、コントロールの方法によって求められる情報やシステムも異なってくることになる。

コントロールの対象となるリソースは、その獲得と活用にあたって外部リソースと内部リソースの二種類が考えられる。HR に関して内部リソースは現在の従業員であり、外部リソースは外部から採用する将来の従業員と取引先よりのサービスの購入である。リソースのコントロールに当たっては、外部環境と内部環境の双方を考慮する必要がある。

1 プロセスにおける因果関係とコントロール

職場におけるコントロール、つまり、従業員の業務遂行をコントロールする方法として、高水準の労働生産性による収益を確保するために、業務のあらゆる側面をコントロールするという方法が考えられる。この視点では、人は既定された業務を遂行する能力を有しているに過ぎず、その能力を十分に発揮させるために、労働者が行う業務を動作や時間といった基準から体系化する科学的管理に繋がる。従って、コントロールは、仕事にかかわる諸規則の制定や手続きの文書化などの官僚的コントロールと、組立ラインなどの作業現場における労働者の行動監視のためのシステムを含む科学的コントロールから成り立つ。

このようなコントロールは、プロセスと成果の因果関係が明らかな場合に有効であり、プロセスに焦点をおいたコントロールとなる。そこでは生産性向上とコスト削減に焦点が当てられ、管理者は労働者の業績を注意深くコントロールすることが求められる。作業の標準化や資源利用量の標準化による原価標準の設定、標準原価差異分析や予算差異分析といった手法がコントロールの中心になる。

これに対して、プロセスと成果の因果関係が明確でない場合は、プロセスと成果の双方のコントロールにならざるを得ず、プロセスのコントロールとともに成果を生み出すための労働者の学習、コミットメントや協力を引き出すことが求められる。このように、職場でHRの管理を行うとき、コントロールと協力が共に存在しておりHR戦略の選択は、組織の規模や構造、競争市場や労働市場の変化といった要因によって規定される。

コントロールに関する上記のようなアプローチの前提は、HRMが組織の戦略と首尾一貫していることであるといえる。マネジメントにおけるコントロールの方法の違いが、異なった組織設計やHRMの多様化へと繋がることになる。

2 リソースベース・ビュー

リソースベースの視点では、経営者は人を変動費ではなく資源として捉えることになる。業務に関する学習、学習を通じた従業員のロイヤリティ、戦略といった要因がHR戦略に関係しており、組織が持つ固有能力として「資源」と「ケイパビリティ」が注目される。「ケイパビリティ」とは、組織が有している諸資源を効率的に調整する能力を意味する。組織は、競合他社が有していない「ケイパビリティ」を保持している限り、競争優位の確立のために独自の労働力を保有する必要はないことになる。従って、このことは、何をベースにリソースのコントロールを行っていくかに関係してくることになる。職場での組織学習により創出される多様な知識やスキル、情報技術などの内部リソースを統合して競争優位を確立していく方法と、外部リソースを効果的に利用する能力を発揮することにより競争優位を確立する方法の二通りが考えられる。

3 コントロールとリソースによる類型化

コントロールとリソースの二つの視点を統合することにより、図1の類型化が可能になる。つまり、一方はコントロールの方法の焦点が何であるかであり、他方はリソースの源泉は何であるかに焦点をあてたものである。このようなマトリックスを作成することにより、HR戦略の焦点がどのように変動するかについて分析する枠組みを提供することができる。

「コントロールの方法」は、従業員がプロセスにおける規準を遵守しているかどうかというプロセス重視の程度と、これに対して相互信頼といった社会的関係や目標に対するコミットメントの醸成による成果重視の程度に関係する。「リソースの源泉」は、HRの外部利用と組織内部利用の程度に関係している。HRの獲得に当たって、組織は外部労働市場から採用することも可能であり、また、組織内部の従業員を育成・配置することもできる。HRのmake-or-buyに関する側面と言える。HR戦略をこのような二つの次元から概観することにより、図1に示されるように、HR戦略の四つの類型ができて上がる。

プロセス/ 成果 コントロール の方法 プロセス	III 内部リソース・ プロセス／成果モデル	IV 外部リソース・ プロセス／成果モデル
	I 内部リソース・ プロセス重視モデル	II 外部リソース・ プロセス重視モデル
	内部	外部

図1 HR戦略の類型化

(出所) Bratton, and Gold (2007, p. 57) を一部作者改変⁵⁾

Iの領域は、リソースの獲得に当たっては内部での調達为中心であり、従業員の学習機会や内部昇進の機会が付与され、プロセス重視のコントロールを行うものである。IIの領域は、外部からのリソース調達とプロセス重視のコントロールである。IIIの領域は、従業員の自立性や能力開発が重視され、プロセスとともに成果のマネジメントにも焦点を当てている。IVの領域は、外部リソースの利用を図りながらプロセスと成果の双方を重視するタイプである。

「コントロールの方法」に関しては、プロセスと成果への焦点の度合いをどの程度にするかという問題であるが、その決定は、プロセスと成果の因果関係の強度と不確実性の強弱による。いずれか一方に焦点を絞るのではなく、双方を管理するバランスの取れたメカニズムが必要とされる。プロセスの遂行とその成果との因果関係が強い場合には、プロセ

スのコントロールに重点を置くことになり、「診断型のコントロール⁶⁾」が有効である。「診断型のコントロール」は、意図した戦略を実行する、「例外の管理」である。プロセスに対するインプットとそのアウトプットに対して、プロセスにおける非財務指標とその結果となる財務指標の双方を用いることにより、効果的なコントロールが可能になる。これに対して、プロセスに対するインプットとアウトプットの因果関係が弱い場合は、「双方向型のコントロール⁷⁾」が必要になる。双方向のインタラクションによる学習を通じ、プロセスや指標の修正を行い、必要な場合は戦略の修正を図りながらマネジメントを行うことになる。「診断型のコントロール」と「双方向型のコントロール」は、別個のコントロールシステムが必要になるということではなく、コントロールシステムの利用方法が異なるということである。

「リソースの源泉」に関しては、make-or-buy decision がベースになり、それぞれ次の項目が考慮される。外部からのリソース獲得としては、外部労働市場よりの雇用と外部よりのサービスの調達と考えられる。外部採用にあたっては採用費用や採用後の教育費用などを考慮する必要がある。これに対して、内部の人材への投資の場合は、人材開発費用とベネフィットとのバランスを考えなければならない。サービスの調達にあたっては、内部での調達と外部よりの調達を調達コストのみならず、外部調達先などの管理コストを含めたトータルコストとしてコントロールすることが必要になる。

内部調達のみの場合は外部環境の影響を受けない確定したクローズドシステムとなり、販売能力、生産能力、技術力、ブランド力などの内部環境の最適化、つまり組織内部の効率性と資源の最適化を図ることにより、企業目標を達成していくことになる。これに対して、外部調達を行う場合は、外部環境を含めた環境との相互作用をもつオープンシステムとなり、市場、顧客、競争企業、社会制度、技術動向などの外部と組織との最適な係わり合いを目指すことになる。

IV HR 戦略の類型化モデルと管理会計

1 四モデルの特徴

各々のモデルについて、その特徴を管理会計の視点を踏まえながら述べていく。

(1) 内部リソース・プロセス重視モデル

I の領域では、プロセスへのインプットとアウトプットの関係が明確であるため、プロセスが計画どおりに実施されれば、成果は生みだされることになる。マネジメントの焦点は、さらに競争力を強化するためのプロセスの改善になる。また、従業員は新卒社員を採用し、内部で育成、強化することが中心となる。そのためには、中長期にわたる人材育成

計画に基づいた能力開発が行われ、さらに人材定着のための施策の実行が重視される。職場では、従業員間の協調性が重視され、全員がチームとしての目標を共有し、QC サークルや TQC (Total Quality Control: 総合的品質管理) といったチームベースの改善活動が展開される。職場における学習機能については、プロセスのアウトプットのフィードバックを行うことによりプロセスの改善を図り、短期的目標の達成のために必要なプロセスの修正を行うといったシングル・ループの学習となる。

目標達成に必要なプロセスが明確であることから、事業における不確実性は低く、プロセスにおける非財務指標（先行指標）と財務指標（遅行指標）の設定が容易に行われ、確定した予算と標準原価計算や見積経費を用いた業務計画作成と実行がなされる。プロセスが詳細に確立されており、不確実性が少ない環境における低コスト戦略をとる場合や、組織内部への技術やノウハウの蓄積が求められる場合が、このモデルに該当する。

(2) 外部リソース・プロセス重視モデル

Ⅱの領域では、Ⅰの領域とはその利用する資源が、外部よりの採用、業務委託やサービスの購入といった外部リソースの活用中心になることが異なり、外部リソースをマネジメントするための能力が求められる。確定したプロセスを従順に順守することが求められることから、取引先における自由度は小さいものとなる。企業内のプロセスと外部のプロセスに同期が取れているシームレスな全体プロセスが構築され、プロセスごとのインプットとアウトプットの報告を基に、取引先のプロセスをコントロールすることが重要である。

外部プロセスを全体プロセスの一部として予算や標準原価計算に組み込み、TQC、改善活動、原価企画などの業績向上のための各種活動にも企業間の連携が行われ、全体プロセスの一部分として機能していなければならない。また、取引先の定期的な評価システムにより、外部と内部プロセスの評価を実施し、ベスト・プラクティスの共有化を行うとともに、外部・内部間のリソースの組み替えの検討も必要である。

外部よりの採用については、人員計画において対象となる職務に求められるコンピテンシー・モデル⁸⁾の特定、外部労働市場の調査・分析、需要・供給予測、採用計画の作成が必要になる。外部より採用した従業員間や従来の従業員との融合が鍵であり、ミッションやビジョン、目標の共有が行われ、お互いを尊重できる文化の醸成が求められる。

プロセスが詳細に確立されており、組織内部への技術やノウハウの蓄積の要請が低い場合や起業間もなく内部リソースが十分でない場合が、このモデルに該当する。

(3) 内部リソース・プロセス／成果モデル

Ⅲの領域ではⅠの領域とはコントロールの方法が異なる。プロセスのインプットとアウトプットの関係が弱く、不確実性が高いためにプロセスの管理だけでは十分ではない。プロセスのアウトプットと当初期待された成果とを比較し、差異の原因を究明しながらプロ

セスを検証し、プロセスの修正や変更を継続的に行っていくという双方向型のコントロールが求められる。また、プロセスのみならず、プロセスの前提となっている戦略や目標の変更が必要になる場合も考えられる。

組織や従業員は学習を行うことによって、常に新しいアイデアを考案し、試行錯誤と創発を繰返しながら最善のプロセスの構築を目指していくことになるため、ダブル・ループの学習が行えるフィードバック・システムをコントロール・プロセスの内に備えなければならない。学習と自己開発が自発的に行える従業員と従業員間のチームとしての連携が求められ、人材教育に対する長期的な計画の策定と継続的な投資を行わなければならない。

計画や予算の策定には柔軟性が必要であり、短期的な成果が得られない場合も想定されるため、意思決定にあたっては中長期的な視野で考慮しなければならない。外部環境や内部環境の不確実性が高い場合や知識などのインタンジブルが競争優位の源泉となるビジネスの場合が、このモデルに該当する。

(4) 外部リソース・プロセス／成果モデル

Ⅳの領域は、外部リソースの活用、プロセスと成果によるコントロールという特徴をもつことになる。プロセスのインプットとアウトプットの関係が弱い環境において、外部リソースの利用が増大し、外部リソースの自律性が大きくなるため、学習のループやプロセスの修正に取引先も組み込んだ双方向型のコントロールになっていなければならない。取引先との連携が重要成功要因であり、取引先に必要となるコンピテンシーを決定した上で現状のレベルを把握しながら、能力向上のためのプログラムを共同で実行していくことになる。組織内部は頭脳集団で固め、戦略や計画の策定と管理に専念し、実際のプロセスは外部に依存する場合が、このモデルに該当する。

表3 HR戦略における四つのモデルの特徴

Ⅲ 内部リソース・プロセス／成果モデル 長中期的な視点での意思決定 双方向型のコントロール プロセスと成果の因果関係に焦点 従業員間の連携と創発 ダブル・ループの学習 新卒の採用と長中期的育成と維持	Ⅳ 外部リソース・プロセス／成果モデル 中短期的視点での意思決定 双方向型のコントロール プロセスと成果の因果関係に焦点 取引先との連携（取引先の自由度大） ダブル・ループの学習 即戦力の外部採用と活用
Ⅰ 内部リソース・プロセス重視モデル 長中期的な視点での意思決定 診断型のコントロール プロセスの改善重視 従業員間の協調 新卒の採用と長中期的育成と維持	Ⅱ 外部リソース・プロセス重視モデル 中短期的視点での意思決定 診断型のコントロール プロセスの改善重視 取引先との連携（取引先の自由度小） 即戦力の外部採用と活用

(作者作成)

表3に、四つのモデルの特徴を示したが、現在のビジネス環境は複雑であり、実際のHR戦略のポジショニングは、マトリックの両極ではなく、両極の中間地点にフィットする場所が存在することになる。

2 類型化モデルと管理会計ツールの適用

各々のモデルにおいて、より効果的な経営を行うために、管理会計における代表的なツールであるABC（Activity Based Costing：活動基準原価計算）／ABM（Activity Based Management：活動基準原価管理）、BSC（Balanced Scorecard：バランスト・スコアカード）の適用の課題について考察する。

(1) プロセス重視のコントロール

プロセスを重視するコントロールにおいては、プロセスと成果の関係が明確であり、ABC/ABMの適用によりプロセスを詳細に描くことが可能なため可視化が容易に行われ、非付加価値活動が明らかになる。非付加価値活動を削減し、価値活動へ変換することにより改善効果が実現できる。また、BSCの導入によって、まず、戦略に基づいた最適な内部プロセスを構築することから始まり、そのプロセス実行に求められるリソースを特定する作業が行われ、それに必要とされるHRM施策が決定される。その過程で、リソースの獲得と開発における内部リソースと外部リソースに関するmake-or-buyの決定がなされることになる。その場合は、調達コストの比較だけではなく、品質管理を含む品質関連コスト、供給の確実性や継続性といったリスクなどの分析を併せて行う必要がある。

外部リソースを多く活用する場合は、外部リソースや外部プロセスもBSCの因果連鎖の一部分として組み込んでいくことが望まれる。外部との連携を前提とした因果連鎖を確立し、学習についても企業間のインタラクションを継続的に行う全体学習のループを構築し、目標の達成とプロセスの改善のためのメカニズムが必要である。外部も含めた因果連鎖となることから、そのマネジメントは内部で完結している場合よりも複雑となり、全体の連鎖からなる仮説の検証をより慎重に、頻繁に行うことが求められる。

(2) プロセス／成果のコントロール

プロセスと成果の関係が弱く、また物理的なリソース以外のリソースの活用が想定されるため、ABC/ABMの適用にあたっては活動の消費量に対して活動ドライバーの設定が容易ではないと考えられ、一部仮説に頼ることとなる。ABCによる計算結果の正確性の検証とそれに基づく修正作業が必要であり、同様にBSCにおいてもその因果連鎖が不明確であるため、仮説をもとに連鎖の構築、検証、修正を行うサイクルを構築することになる。このような環境ではダブル・ループの学習機能をそなえた双方向型のコントロールを用い、仮説の検証を常に行いながら連鎖を確認していくという作業と戦略自体の検証と修

正も必要になる。

外部リソースを活用する場合はその自律性・自由度が高くなることから、より複雑なマネジメント・プロセスとなる。外部リソースのアプトプットの最終形の確認と進捗管理を頻繁に行う必要があるが、ここでは外部リソースを因果連鎖に含めたうえで、外部との双方向型コミュニケーションを行い、企業連携を図ることにより自立性を尊重しながら目標へ向かっての方向性の統一を図りながら行うことが重要である。

V むすびにかえて

本稿では、戦略と HRM の整合に焦点をあて、そのアプローチとして、ベストプラクティス・アプローチ、コンティンジェンシー・アプローチ、コンフィギュレーショナル・アプローチを概観した。戦略との整合といった外部整合を備えるだけでは十分ではなく、HR 施策間の整合という内部整合を図り、全体的統合を目指すコンフィギュレーショナル・アプローチが、環境変化の激しい今日において有用であるといえる。

そして、コンフィギュレーショナル・アプローチをベースとして、HR 戦略の類型化を、「コントロールの方法」と「リソースの源泉」という二つの視点から行った。類型化したモデルは、内部リソース・プロセス重視モデル、外部リソース・プロセス重視モデル、内部リソース・プロセス／成果モデル、外部リソース・プロセス／成果モデルの四モデルであり、管理会計ツールの有効的な適用という視点を中心にそれぞれの特徴を整理するとともに、課題を指摘した。

HR 戦略は固定的なものではなく、環境変化にともなって変化するものであり、その時点において整合の高いポジションへとマトリックスの中を移動することになる。そして、そのポジションに有効な管理ツールの適用を行うことが重要である。各モデルに固有の有用な管理会計ツールがあるということではなく、同様のツールをいかに HR 戦略に整合した形で活用できるかが課題である。活用の仕方と必要な際に活用方法を変更できる柔軟性が管理会計ツールを効果的に適用できるかどうかの鍵になる。

HR 戦略に対応して管理会計ツールの有効な適用方法を考察したが、本稿が管理会計ツールの有効性をさらに高めていくことを模索するための端緒を開くことを期待するとともに、今後、HRM と企業業績との関係においてその有効性の研究を進めていくことが望まれる。

注

- 1) J. B. Arthur, "Effects of Human Resource Systems on Manufacturing Performance and Turnover," *The Academy of Management Journal*, Vol. 37, No. 3, 1994, p. 670.
- 2) J. E. Delery, and D. H. Doty, "Modes of Theorizing in Strategic Human Resource Management: Tests of Universalistic, Contingency, and Configurational Performance Predictions," *The Academy of Management Journal*, Vol. 39, No. 4, 1996, p. 803.
- 3) R. E. Walton, "From Control to Commitment in Workplace," *Harvard Business Review*, March/ April 1985, pp. 79-80.
- 4) C. J. Fombrun, N. M. Tichy, and M. A. Devanna, *Strategic Human Resource Management* (Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 1984) pp. 38-39. Fombrun, Tichy, and Devanna は, Galbraith, and Nathanson の「Table 8.1 Model Illustrating Five Organizational Type」を基に作成. J. R. Galbraith, and D. A. Nathanson, *Strategy Implementation: The Role of Structure and Process* (St. Paul, Minn.: West Publishing Co, 1978; reprint, London: Pickering and Chatto, 2008) p. 134 (page reference is to reprint edition).
- 5) J. Bratton, and J. Gold, *Human Resource Management: Theory and Practice*, 4th ed. (New York: Palgrave Macmillan, 2007) p57. Figure 2.8 Categorizing human resource management strategies を基に作者が一部改変.
- 6) R. Simons, *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* (Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1995) pp. 59-61.
- 7) *Ibid*, pp 91-97.
- 8) コンピテンシーは、高い業績や成果を達成するために必要とされる行動である。一般的なコンピテンシー・モデルは、リーダーシップ、顧客指向、イノベーション、相互尊重、成果志向、権限委譲、アカウンタビリティなどの項目から構成される場合が多い。

参 考 文 献

- Arthur, J. B. "Effects of Human Resource Systems on Manufacturing Performance and Turnover." *The Academy of Management Journal*, Vol. 37, No. 3, 1994, pp. 670-687.
- Bratton, J., and J. Gold. *Human Resource Management: Theory and Practice*. 4th ed. New York: Palgrave Macmillan, 2007. 上林 憲雄・原口 恭彦・三崎 秀央・森田 雅也監訳『人的資源管理—理論と実践』3 版. 東京: 文真堂, 2009年.
- Delery, J. E., and D. H. Doty. "Modes of Theorizing in Strategic Human Resource Management: Tests of Universalistic, Contingency, and Configurational Performance Predictions." *The Academy of Management Journal*, Vol. 39, No. 4, 1996, pp. 802-835.
- Fombrun, C. J., N. M. Tichy, and M. A. Devanna. *Strategic Human Resource Management*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 1984.
- Galbraith, J. R., and D. A. Nathanson. *Strategy Implementation: The Role of Structure and Process*. St. Paul, Minn.: West Publishing Co, 1978; reprint, London: Pickering and Chatto, 2008. 岸田民樹訳『経営戦略と組織デザイン』東京: 白桃書房, 1989年.
- Kaplan, R. S., and R. Cooper. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability*

- and Performance*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1997. 櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』東京：ダイヤモンド社，1998年.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1996. 吉川武男訳『バランス・スコアカード—新しい経営指標による企業変革』東京：生産性出版，1997年.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 2004. 櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳『戦略マップ—バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』東京：ランダムハウス講談社，2005年.
- Simons, R. *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1995. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』東京：産能大学出版部，1998年.
- Walton, R. E. "From Control to Commitment in the Workplace." Cambridge, Mass: *Harvard Business Review*, March/ April, 1985, pp. 77-84.
- 岩出博『戦略的人的資源管理論の実相—アメリカ SHRM 論研究ノート』東京：泉文堂，2002年.
- 須田敏子『HRM マスターコース』東京：慶應義塾大学出版会，2005年.
- 松山一紀『経営戦略と人的資源管理』東京：白桃書房，2005年.